Corte Suprema de Justicia de la Nación

Año de su Sesquicentenario

Buenos Aires, 17 de septiembre de 2013.

Vistos los autos: "Epelco S.A. IECSA S.A. UTE (TF 21.554 - I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que los antecedentes y circunstancias del caso han sido adecuadamente reseñados en los apartados I, II y III del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, a los que corresponde remitir por motivos de brevedad.

2°) Que según resulta del relato anterior la cuestión relativa a si la actora, en su condición de "unión transitoria de empresas" (UTE) puede ser considerada sujeto pasivo de la obligación tributaria discutida en autos, ha quedado definitivamente resuelta por el Tribunal Fiscal de la Nación al rechazar la excepción de falta de legitimación pasiva opuesta por aquélla y la alegada "…nulidad de todo lo actuado por la Administración Fiscal…" al pretender reclamar un impuesto que, a juicio de la actora, no debía tributar "…por no ser sujeto a los fines del Impuesto a las Ganancias…" (cf. fs. 102 vta./107 y 183/183 vta.).

En efecto, ello es así, pues este punto del decisorio no ha sido cuestionado en lo sucesivo por las partes –no lo ha hecho la demandada, a la que aquélla decisión favorecía; tampoco la actora, que no contestó los traslados de la apelación ante la alzada y del remedio federal deducidos por la contraria–, ni ha sido tratado en la sentencia de la cámara que motivó la apela-

ción ante el Tribunal (ver fs. 190/196; 203; 216/217; 221/231 y 254).

3°) Que realizada la aclaración precedente, corresponde señalar que el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional es formalmente admisible pues se controvierte la inteligencia asignada al art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, y la decisión del superior tribunal de la causa es contraria a la pretensión que el apelante funda en la mencionada disposición, que reviste carácter federal (art. 14, inciso 3°, de la ley 48).

4°)Que con relación a los agravios traídos a conocimiento del Tribunal por el organismo recaudador, cabe recordar que la alzada consideró que los pagos efectuados por la actora en los meses de agosto, septiembre y octubre de 1998 a la firma Pelal S.A., no podían dar lugar a la aplicación del art. 37 de la ley del impuesto, pues la accionante exhibió las facturas correspondientes, emitidas por la mencionada firma con arreglo a los requisitos formales exigibles, y tales erogaciones se hicieron por medio de cheques librados a la orden de Pelal S.A. y confeccionados para ser depositados en su cuenta.

5°) Que al decidir en tal sentido, el a quo se fundó en una interpretación de la figura de las "salidas no documentadas" que no se adecua al criterio establecido por este Tribunal en el precedente "Red Hotelera Iberoamericana" (Fallos: 326:2987), ya que allí se afirmó que una salida de dinero carece de documentación —a los fines de la previsión legal del citado art. 37— tanto cuando no hay documento alguno referente a ella,

como en el supuesto en que si bien lo hay, el instrumento carece de aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar —al tratarse de actos carentes de sinceridad— a su verdadero beneficiario (considerando 18).

6°) Que en efecto, el ente recaudador, en el marco de su actividad fiscalizadora, y a efectos de constatar la real prestación de los servicios que podrían justificar los pagos efectuados a Pelal S.A., constató que las imprentas que supuestamente habrían tenido a su cargo la confección de las facturas, recibos, y remitos concernientes a las operaciones examinadas no habrían realizado las impresiones de los formularios respectivos. Por otra parte, se corroboró que el CUIT de los transportistas, cuyos datos surgen de los remitos de la firma Pelal S.A., corresponde a otros contribuyentes; también se hizo constar que en las facturas aportadas la firma Pelal S.A. tiene domicilios distintos (confr. formulario 8322/B que forma parte de la resolución mediante la que se confirió vista de fecha 27 de diciembre de 2002 obrante a fs. 5/12 de las actuaciones administrativas). En suma, el ente fiscal entendió que "si las pretendidas compras no existieron y la documentación de cobertura es falsa, la salida debe especificarse como no documentada" (fs. 15).

7°) Que en tales condiciones, la mera localización de la firma que emitió las facturas no es argumento bastante para excluir la aplicación de la figura prevista en el art. 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias, toda vez que esa circunstancia no significa que aquella firma fuera la verdadera beneficiaria

de las erogaciones realizadas, de acuerdo con el criterio establecido en el citado precedente "Red Hotelera Iberoamericana", de la que se apartó la cámara sin fundamentos válidos (confr. en similar sentido, "Interbaires S.A –TF 15.828-I– c/ DGI", sentencia del 27 de septiembre de 2011; y "Antu Aplicaciones Industriales Integradas S.A. - TF 20.958-I c/ DGI", sentencia del 31 de julio de 2012).

Por ello, y habiendo dictaminado la señora Procuradora Fiscal, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente.

ENRIQUE S. PETRACCHI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARMEN M. ARGIBAY

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por el **Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por **Víctor Ariel Roccatagliata**, con el patrocinio letrado de **la Dra. Cristina Noemí González**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación (Sala B)**.

S u p r e m a C o r t e :

- I -

El 12 de marzo de 2008, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación, con el voto concurrente de sus tres vocales titulares, revocó la resolución 192/03 (DV PRR1) de la AFIP que había determinado de oficio el gravamen del art. 37 de la ley del impuesto a las ganancias en cabeza de EPELCO S.A. IECSA S.A. Unión Transitoria de Empresas (en adelante, "Epelco UTE"), por ciertas operaciones realizadas durante el ejercicio fiscal 1998 (ver fs. 182/186).

Para así resolver, en primer lugar rechazó la defensa de falta de legitimación pasiva argüida por la actora. Indicó que, desde el punto de vista tributario, aun antes de la sanción de la ley 22.903, las uniones transitorias de empresas (UTE) deben ser consideradas como sociedades de hecho o irregulares, para dar una solución similar a la que, por ejemplo, brinda el art. 1° de la ley del impuesto a las ganancias para las sucesiones indivisas. Es decir que, para el Fisco Nacional, las UTE son sujetos pasivos, que pueden ser contribuyentes o responsables con relación a determinados tributos, y que por ello quedan obligadas frente al Estado a cancelar los gravámenes en el plazo, por el monto y en las condiciones fijadas por la ley y sus reglamentaciones.

En cuanto al fondo del asunto, con relación al instituto de las salidas no documentadas, luego de opinar sobre su naturaleza jurídica, se centró en el estudio de la documentación contable aportada por la actora con relación a las siete operaciones realizadas con Pelal S.A. durante agosto,

septiembre y octubre de 1998, las que fueron oportunamente desconocidas por la AFIP, al negar su veracidad.

Al respecto, sostuvo que constan todas las facturas emitidas por Pelal S.A. como respaldo de las operaciones realizadas, y que la carga de las eventuales falencias que padezcan ha de recaer sobre dicha empresa, quien deberá hacer frente a sus obligaciones en el IVA y que, eventualmente, podrá tener algún inconveniente formal.

Por otra parte, destacó la perfecta correlación entre cada una de las facturas con el cheque correspondiente para su pago, librado como "no a la orden", el depósito en las cuentas de Pelal S.A., estando así demostrada la existencia de las erogaciones, de la documentación que las respalda (facturas, recibos y constancias de cheques dirigidos a la beneficiaria), como así también del destino efectivo de las salidas de los fondos hacia su beneficiario.

- II -

Por su parte, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, a fs. 216/217 vta. (con su aclaratoria de fs. 233), confirmó esa resolución, rechazando así la apelación de la AFIP.

Indicó primeramente que la expresión de agravios del Fisco Nacional -no contestada por la actora- se limitó a señalar que la postura interpretativa del Tribunal Fiscal no se compadece con la normativa que rige el caso.

Recordó que la finalidad del art. 37 de la ley 20.628 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) es establecer un gravamen con la alícuota máxima para quien efectúa erogaciones que no

cuentan con un adecuado respaldo instrumental, debido precisamente a la falta de individualización del beneficiario del pago, a cuyo cargo debería estar ese gravamen.

Coincidentemente con lo apreciado en la instancia anterior, sostuvo que en la especie no se configuran los extremos fácticos que autorizan a emplear el mecanismo citado, merced a la existencia de documentación que sustenta las operaciones (contabilidad, facturas, remitos, etc.), y a que el pago de las obligaciones comercialmente asumidas se realizó por medio de cheques emitidos a la orden de Pelal S.A., para ser depositados en las cuentas bancarias de ésta. Todo ello demuestra, a su entender, la efectiva existencia de las salidas e identifican a quien fue beneficiario de tales pagos.

- III -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 223/231, cuyo traslado se ordenó a fs. 240, sin que mereciera respuesta por parte de la actora, y que fue concedido a fs. 255.

Destaca que se debate la interpretación y alcances del art. 37 de la ley del gravamen, que es una norma federal, además de existir un supuesto de gravedad institucional, al hallarse en peligro la normal percepción de la renta pública.

Con respaldo en la doctrina de V.E. de Fallos: 326:2987 ("Red Hotelera Iberoamericana"), aduce que se configura una salida no documentada tanto cuando no existe documentación relativa a ella como en el caso en que si bien la hay ésta no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e

individualizar al verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad.

Desde su punto de vista, en el sub lite la prueba realizada demuestra que las operaciones no fueron auténticas, ya que las facturas fueron desconocidas por quienes figuran en ellas como sus impresores, las CUIT de los transportistas no son correctas, y además porque se ha formulado una denuncia penal en los términos de la ley 24.769, investigación que se halla en trámite.

- IV -

Ha sido claro el Tribunal cuando señaló que "la UTE no constituye sociedad ni es -en principio- sujeto de derecho. Se trata de un 'contrato de unión transitoria', mediante el que las sociedades o los empresarios individuales se reúnen, sólo por un limitado período de tiempo, para el desarrollo o ejecución de una obra, servicio o suministro 'concreto' (cfr. art. 377, ley 19.550)" (cfr. C.1657, L.XLIV, "Cerro Vanguardia S.A. c/ A.F.I.P. s/ demanda de repetición", sentencia del 8 de noviembre de 2011).

Es cierto que la afirmación categórica contenida en la mencionada disposición de la ley de sociedades comerciales ha de morigerarse, puesto que el mismo legislador nacional -quien posee con exclusividad competencia para conceder personalidad jurídica en nuestro ordenamiento jurídico, de acuerdo con el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional-, le otorgó tal atribución en el art. 4°, segundo párrafo, de la ley 23.349, de manera limitada y circunscripta únicamente al impuesto al valor agregado que ella establece y regula.

En efecto, expresa esa norma de la ley del IVA que son sujetos pasivos del gravamen "quienes, revistiendo la calidad de uniones transitorias de empresas, agrupamientos de colaboración empresaria, consorcios, asociaciones sin existencia legal como personas jurídicas, agrupamientos no societarios o cualquier otro ente individual o colectivo, se encuentren en alguna de las situaciones previstas en el párrafo anterior" (el subrayado me pertenece).

Así las cosas, no hallo en el texto actual de la ley del impuesto a las ganancias disposición similar del Congreso Nacional que haya otorgado tal carácter subjetivo a las UTE, situación ya advertida por V.E. en el precedente "Cerro Vanguardia S.A." supra citado, cuando indicó que la UTE no reviste como contribuyente en este gravamen por los resultados obtenidos "sino que cada componente liquidará y pagará el tributo proveniente de incorporar, en su patrimonio, las rentas producidas por la actuación de aquélla".

Por tal razón sólo cabe concluir en que Epelço UTE, al no ser sujeto de derecho según el citado art. 377 de la ley 19.550, ni tampoco poseer una regulación especial en contrario frente al impuesto de la ley 20.628, no pudo en momento alguno ser tenida como contribuyente o como responsable del gravamen que se le reclamó, ya que tales situaciones requieren necesariamente de la previa existencia de un sujeto de derecho que, como quedó dicho, no ha sido designado como tal.

No empece a lo afirmado la previsión contenida en el inc. c) de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones), en cuanto establece, de manera potencial, que pueden ser sujetos pasivos de los gravámenes federales por ella regulados ciertas

sociedades, asociaciones, entidades o empresas que no tengan la calidad de sujetos de derecho, y aun los patrimonios destinados a un fin determinado. En efecto, esta norma condiciona tal posibilidad a que "unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible" (subrayado agregado). Queda al descubierto así que dicha disposición requeriría, para ser efectiva en la especie, que la ley del impuesto a las ganancias hubiera hecho suya tal posibilidad mediante una regla que, como quedó dicho, no existe.

- V -

Cabe tener presente lo expresado por V.E. en Fallos: 306:893 y 322:528, cuando recordó que, desde antiguo, ha declarado que no compete a los jueces hacer declaraciones generales o abstractas, porque es de la esencia del Poder Judicial decidir colisiones efectivas de derechos (Fallos: 2:253; 24:248; 94:444; 94:51; 130:157; 243:177; 256:103; 263:397, y muchos otros).

Así, ya desde sus inicios (confr. Fallos: 1:27 y 292), el Tribunal negó que estuviese en la órbita del Poder Judicial de la Nación la facultad de expedirse en forma general sobre la constitucionalidad de las normas emitidas por los poderes Legislativo y Ejecutivo (Fallos: 12:372; 95:51 y 115:163); ello es así pues -como lo afirmó en Fallos: 242:353- el fin y las consecuencias del control encomendado a la Justicia sobre las actividades ejecutiva y legislativa suponen que este requisito de la existencia de "caso" o "controversia judicial" sea observado rigurosamente para la preservación del principio

de la división de poderes, según lo expone el juez Frankfurter con fundamento en la jurisprudencia norteamericana (341 U.S. 149).

Es por tales motivos que el art. 2° de la ley 27 preceptúa que la Justicia nacional nunca procede de oficio y sólo ejerce jurisdicción en los casos contenciosos en que es requerida a instancia de parte. Así lo ha entendido V.E. en su invariable doctrina, según la cual "si para determinar la jurisdicción de la Corte y de los demás tribunales de la Nación no existiese la limitación derivada de la necesidad de un juicio, de una contienda entre partes, entendida ésta como 'un pleito o demanda en derecho instituida con arreglo a un curso regular de procedimiento', según el concepto de Marshall, la Suprema Corte dispondría de una autoridad sin contralor sobre el gobierno de la República, y podría llegar el caso en que los demás poderes del Estado le quedaran supeditados con mengua de la letra y del espiritu de la Carta Fundamental" (Fallos: 156:318; 227:688; 245:552; 322:528, entre muchos otros).

En esta inteligencia de la cuestión, a la luz de lo expuesto en el acápite anterior, queda evidenciado que no se configura en autos un "caso" o "causa" sobre el cual el Poder Judicial de la Nación pueda expedirse, toda vez que no existe una "parte", no ya en el sentido de su posible legitimación, sino incluso en aquel más obvio y primordial referido a quien posea la característica de ser un sujeto de derecho que reclama o se defiende y, por ende, que se beneficia o perjudica con la resolución adoptada al cabo del proceso.

- VI -

En virtud de lo expuesto, estimo que corresponde dejar sin efecto el pronunciamiento de fs. 216/217 vta., y declarar la nulidad de lo actuado en autos.

Buenos Aires, 31 de julio de 2012.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación